

Særskatt i havbruk – rettslige og praktiske utfordringer

Handelshøgskolen ved Universitetet i Stavanger

Professor Benn Folkvord

2 Juni 2019

1 Innledning

Nøytralitet var den grunnleggende målsetningen bak den største og mest fundamentale skattereformen i nyere tid, denne ble gjennomført i 1992 og bygger på NOU 1989:14. Nøytralitetsmålsetningen er etter denne reformen etablert som et helt grunnleggende prinsipp og en grunnleggende målsetning bak norske skatteregler – alle sentrale endringer som er gjennomført senere (herunder 2006 reformen) bygger på målsetningen.¹ Det klare utgangspunktet er altså at skattereglene skal være nøytrale – herunder næringsnøytrale. Å skattlegge enkelte bransjer eller næringer hardere enn andre krever derfor i norsk rettstradisjon ganske konkrete og klare grunner. Drøftelsen av særskatt i havbruk i det følgende bygger på dette grunnpremisset.

Det er usikkert om det foreligger varig grunnrente i havbruk. I dette kapitlet ses det imidlertid på utformingen av eventuell grunnrenteskatt og alternativer samt supplement til denne under forutsetning av at det er grunnrente i næringen. En forutsetning det altså er uklart om er riktig. Fremstillingen forutsetter at grunnrente foreligger om man har ekstraordinær avkastning over tid som følge av en eller annen form for begrensning, typisk naturlige begrensninger, krav om konsesjon osv. Fremstillingen bruker således et vidt grunnrentebegrep, ikke det snevrere grunnrentebegrepet som forutsetter at en begrenset resurs utnyttes.

I havbruksutvalgets mandat skal man vurdere grunnrenteskatt og produksjonsavgift, eventuelt kombinasjoner av dette. Denne analysen har derfor et hovedfokus på disse. Grunnrenteskatt er klart mer teknisk komplisert enn produksjonsavgift og analysen av førstnevnte er derfor mest omfattende.

Temaene som tas opp har også en ganske klar distriktpolitisk side. Det er grunn til å tro at grunnrenteskatt mv. på havbruk på samme måte som på kraft vil få betydning for kommunenes inntekter. Det er fordeler og ulemper med dette. Men en ekstraskatt kan dels ses som en kompensasjon for naturinngrep og bruk av kommunens resurser. På den annen side er det for kraftskatt hevdet at enkelte kommuner får urimelig store inntekter. En tilsvarende problemstilling vil altså oppstå ved havbruk og det må finnes en balanse. At en viss

¹ Se også Ot prp 35 1990/01 s 25 flg om nøytralitet som den grunnleggende og bærende målsetningen. Se f eks også St meld 29 2003/04 s 15 flg.

andel av skatte- eller avgiftsinntekter likevel bør gå direkte til involverte kommuner synes imidlertid klart nok.²

I det følgende diskuteres rettslige utfordringer ved utforming ved grunnrenteskatt i havbruk. Diskusjonen vil måtte få et visst hypotetisk ettersom man ikke i detalj vet hvordan slike regler vil utformes. Fremstillingen baseres i stor grad på utformingen og erfaringene fra reglene om særskatt for kraftselskap.

2 Grunnrenteskatt mv.

2.1. Generelt om grunnrenteskatt og kort om prinsippene for skattlegging av kraftverk

Det gis her en kort oversikt over reglene om skattlegging av kraftverk ettersom skattlegging av havbruk bør baseres på erfaringer fra kraftsektoren. Norsk skatterett og alle land det er naturlig å sammenligne seg med bygger på varianter av overskuddsskatt. Med overskuddsskatt siktes til at et selskaps overskudd skattlegges løpende og mens fradrag normalt gis etter hvert som objekt faller i verdi via avskrivninger mv. Overskuddsbasert skatt ses gjerne som et alternativ til kontantstrømskatt, se nærmere nedenfor. Grunnrenteskatt utformes normalt som en overskuddsskatt, slik det for eksempel er gjort for kraftverk og petroleum.

Kraftverk ilegges ordinære selskapsskatt på overskudd med en skattesats på 22 prosent som alle andre norske virksomheter, i tillegg kommer følgende skatter:

- Grunnrenteskatt, skattesats 37 % (Sum overskuddsskatt 22 % + 37 = 59 %)
- Eiendomsskatt (andre virksomheter kan ha dette, men særregler her, beregnes med visse fradrag på nåverdi av kontantstrøm)
- Naturressursskatt (1,3 øre pr kWh, 1,1 øre til kommune, 0.2 øre til fylkeskommune, gir fradrag i *skatt* på alminnelig inntekt, ikke en skattebelastning for selskapene)
- Konesjonsavgift og konsesjonskraft (størrelsen varierer)

Grunnrenteskatt beregnes delvis basert på sjablong ettersom grunnlaget for denne er påstemplet kapasitet på generatorer. Ikke faktisk produksjon. Man baserer som hovedregel beregnet inntekt på spotpriser. Det gis avskrivninger, men disse beregnes for særskilte driftsmidler (generatorer, dammer, tunneler osv.) ikke etter hovedreglene (saldoavskrivninger), men beregnes lineært og over lang tid (inntil 67 år). Øvrige driftsmidler avskrives etter vanlige regler.

² Fremstillingen bygger blant annet på NOU 1992:34 (Rødseth-utvalget), Ot.prp.nr.23 (1995-96) (oppfølging av Rødseth-utvalget), St. prp nr 1 (2007-2008) nr og Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i internasjonal økonomi, Meld st 4 (2015-16) fulgte opp Skatteutvalget, Prop 1 LS (2017-18) kap 34 om kapitaliseringsrente.

I tillegg til avskrivninger gis det fradrag for en såkalt friinntekt før grunnrenteskatten beregnes. Friinntekten beregnes på grunnlag av gjennomsnittet av skattemessige verdier som multipliseres med en normrente som skal tilsvare risikofri alternativavkastning. Normrentens størrelse er kontroversiell og fastsettes etter gjeldene rett lik renten på 12 måneders statskasseveksler.

Reglene om grunnrenteskatt er kompliserte og administrativt kostbare, derfor gjelder ikke reglene mindre kraftverk. Nedre grense er satt ved kraftverk som har en påstemplet maksytelse på mindre enn 10 kilowattamper (kVa). Erfaringer har imidlertid vist at denne grensen har gitt ganske store tilpasninger. En tilsvarende nedre grensen bør sannsynligvis også fastsettes for havbruk, men erfaringene fra kraft viser altså at dette er utfordrende. Generelt må det antas at havbruk er en mer sammensatt og kompleks bransje enn kraftbransjen. Dette har blant annet sammenheng med at kraftbransjen og produktet kraft er mer homogent produkt enn havbruksbransjen. Dermed kan fastsettelse av grense bli mer krevende innenfor havbruk enn for kraft.

2.2. Kontantstrøm- eller overskuddsbasert skatt i Havbruk – rettslige perspektiv

Hva er kontantstrømskatt?

Land det er naturlig å sammenligne seg med, bygger stort sett på overskuddsbasert skatt – ikke kontantstrømskatt. Dette kan det være gode grunner til. Formålet her er å undersøke om dette også gjelder kontantstrømskatt som mange samfunnsøkonomer argumenterer for å innføre. Kontantstrømskatt har særlig den senere tid vært omdiskutert både i norsk og andre lands rett, særlig i USA. Et forslag fra Trump-administrasjonen om kontantstrømskatt (kjent som «Ryan blueprint») var kontroversielt og kritisert fra fagmiljø. Forslaget ser nå ut til å være forkastet. Det er også en del av det såkalte havbruksskatteutvalgets mandat å vurdere innføring av kontantstrømskatt i havbruk, men mange argumenterer for at skatteformen også skal innføres mer generelt i skatteretten.

Hovedforskjellen mellom kontantstrømskatt og overskuddsskatt ligger i ulike tidfestingsregler: Overskuddsbasert skatt, som også norsk rett bygger på, innebærer at et beregnet overskudd (eller underskudd) skattlegges etter vanlige tidfestingsregler. Viktigst er at en rekke utgifter aktiveres og fradrag gis over tid via avskrivningsreglene. Selv om det ikke er helt sammenfall i selve tidfestingen, bygger altså skattereglene og regnskapsreglene på det samme grunnsystem.

Kontantstrømskatt beskrives ofte som en skatt på kontantoverskudd. Beskatningsformen innebærer at alle former for kostnader i sin helhet umiddelbart fradragsføres, og at skatteverdien av disse utbetales til skattyter. Dette gjelder selv om det ikke foreligger en endelig kostnad – oppofrelse. Negativ kontantstrøm gir altså utbetaling fra staten, positiv kontantstrøm gir skatteplikt. Kontantstrømskatt er på sett og vis en ekstremvariant av kontantprinsippet kjent fra tidfestingsreglene i skatteretten. Prosjekt og aktiviteter vil typisk ha en periode i starten med underskudd som gir fradrag og utbetaling fra stat, og deretter en periode med overskudd som gir skatteinntekter (høstingsfase). Det som beskrives og drøftes

her, er kontantstrømskatt og overskuddsbasert skatt i ren form; det må imidlertid understrekes at det finnes mellomformer.

Sett at det investeres 100 i et nytt driftsmiddel. Med kontantstrømskatt vil dette umiddelbart gi en utbetaling på 22 fra staten til skattyter. Eventuelle inntekter skattlegges i fremtiden om og når disse faktisk mottas av skattyter. Med overskuddsbasert skatt vil investeringer på 100 løpende fradragsføres ved avskrivninger.

Kontantstrømskatt kompliseres av at finansielle inntekter og utgifter vanligvis holdes utenfor beregningsgrunnlaget. Det innebærer at finansielle kostnader – typisk renter – ikke gir utbetaling av skatteverdi.

I norsk rett har man kontantstrømskatt etter den såkalte leterefusjonsordningen i petroleumsskattelovens § 3 C. Kontantstrømskatt skal også vurderes innført på havbruk,³ i tillegg er det diskutert om man bør innføre kontantstrømskatt for kraftproduksjon.

Kontantstrømskatt er teoretisk mer nøytralt enn overskuddsbasert skatt. Hovedformålet i det følgende er å vise at årsaken til at man likevel nesten aldri bruker kontantstrømskatt, hverken nasjonalt eller internasjonalt, har sammenheng med at denne skaper store praktiske utfordringer, store tilpasningsmuligheter mv.

Hovedsvakheten med overskuddsbasert skatt: tidfestingsulempe

En grunnleggende svakhet med overskuddsbasert skatt er at fradrag ikke gis samme år som kostnader påløper. Dette gir skattyter både en likviditetsulempe og en nåverdiulempe. Disse ulempene skaper vridninger/skattemessige incentiver som kan hindre samfunnsøkonomisk lønnsomme prosjekt. Her er det imidlertid grunn til å minne om at skatt og avgifter alltid gir incentiver til ikke å investere; slik sett er det ikke noe spesielt med overskuddsbasert skatt.

Sett at det investeres 100 og dette gir en årlig avkastning på 10. Her får skattyter ved kontantstrømskatt en likviditetsbelastning på 70,2 (investering på 100 – skatteverdi investering 22 + skatt på 2,2 – inntekt på 10). Hadde man heller benyttet overskuddsskatt, ville skattyter fått en likviditetsbelastning på 90 (investering på 100 – inntekt på 10; avskrivning blir større enn overskudd og det blir ikke betalbar skatt). I tillegg er nåverdien på fremtidige avskrivninger lavere enn om det var gitt fradrag for investeringen med det samme. Det er altså noe større investeringsincentiv ved kontantstrømskatt. Her må det imidlertid påpekes at man ved overskuddsbasert skatt

³ «Mandat for utvalg som skal vurdere beskatningen av havbruk», publisert på Finansdepartementets hjemmeside 07.09.2018.

får avskrivninger og derfor lavere fremtidig skatt enn ved kontantstrømskatt. Dermed blir ikke forskjellene i incentiv så store over tid.

Jo høyere skattesatsen er, desto større blir tidfestingsulempen for skattyter. Særlig gjelder dette etter petroleumsskatteloven hvor skattesatsen er 78 %, og etter reglene om skattlegging av kraftforetak i skattelovens kap. 18 hvor skattesatsen er 59 %. Periodiseringsulempen er også avhengig av avskrivningsperiode. Også her er kraftforetak illustrerende med avskrivningsperioden på 67 år for visse driftsmidler, jf. sktl. § 18-6. Den såkalte friinntekten er et tilleggsfradrag som gis både etter petroleumsskatteloven og for kraftforetak for å kompensere for periodiseringsulempen.

Hovedsvakhetene med kontantstrømskatt

Ettersom alle bransjer og alle selskapsformer (med unntak for refusjonsordningen etter petroleumsskatteloven) samt regnskapsretten bygger på overskuddsbasert skatt, taler ganske tungtveiende systemhensyn mot kontantstrømskatt. Ulike system skaper alltid utilsiktede effekter og tilpasningsmuligheter, og er i det hele mer ressurskrevende.

Når kontantstrømskatt gir skattyter en likviditetsfordel, gir den stat og kommune en tilsvarende likviditetsulempe. Skatteinntekter vil kunne variere til dels sterkt med konjunkturer. Variable skatteinntekter kan naturligvis utjevnes ved det offentliges låneopptak. Like utfordrende som lave skatteinntekter enkelte år kan høye inntekter andre år være. Unormalt høye inntekter enkelte år gir ikke uten videre optimal bruk av disse – særlig ikke i alle kommuner. Likviditetseffekten er altså kontantstrømskattens styrke og svakhet: Styrke ved at den gir litt sterkere skattemessige incentiv til å investere, svakhet ved at den gir det offentlige en likviditetsbelastning og at det vil knyttes større usikkerhet til skatteinntekter.

Skattereglene endres jevnlig – det synes å ligge i fagets natur og er ikke til å unngå. Endringer vil gi ekstrautfordringer ved kontantstrømskatt, særlig ved endringer av skattesats. Det oppstår asymmetri i skattyters favør om skattesatsen reduseres, og tilsvarende asymmetri i skattyters disfavør om den økes. En mulig løsning på dette er å la skattesatser ligge fast for prosjekter, investeringer eller virksomheters levetid. En slik ordning er ganske upraktisk, det vil oppstå et stort antall avgrensingsproblem og administrative utfordringer.

Flertallet av nystartede virksomheter mislykkes – de går aldri med overskudd. Ved kontantstrømskatt vil i realiteten stat og kommune være ufrivillig kreditor som taper sitt kapitalinnskudd. Hvor stort provenyrtapet blir, er uklart. Klart er det imidlertid at dette må kompenseres ved økte skatteinntekter, mest nærliggende ved økt skattesats på alminnelig inntekt. Regelen i gjeldende rett er at dersom et skattesubjekt taper sin investering og ikke har inntekter dette kan avregnes mot, vil fradraget gå tapt. Man kan ikke uten særhjemmel gi bort eller flytte skatteposisjoner mellom ulike skattesubjekt. Et viktig unntak fra dette er konsernbidrag hvor man på ganske strenge vilkår, herunder et krav om mer enn 90 % eierandel, kan flytte skatteposisjoner i konsern.

Viktigst er kanskje at kontantstrømskatt vil gi sterke tilpasnings- og omgåelsesincentiv. Styrken av tilpasnings- og omgåelsesincentivet er avhengig av størrelsen på skattesats. I grove trekk vil det oppstå sterke incentiv til å plassere kostnader i ett selskap og kontantstrøm i et annet. Dette kan skje på en rekke måter, typisk ved feilprising i konsern, gjerne på tvers av landegrenser. Det er også sterke incentiv til å allokere kostnader som ikke har tilknytning til virksomhet med kontantstrømskatt, inn i virksomheten. Det kan tenkes tilfeller hvor det etableres selskap som foretar betydelige tilpasninger som gir utbetalinger. Selskapet legges så ned og innmat selges, kanskje ut av landet, og det blir aldri norsk kontantstrømskatt. Omgåelser kan foretas på en rekke andre måter, som ikke gjennomgås i detalj her.

Ettersom kontantstrømskatt holder finansielle pengestrømmer utenfor skattegrunnlaget, vil det også oppstå risiko for at selskapene kamuflerer reelle inntekter som finansinntekter, og at finanskostnader kamufleres som reelle utgifter. Også her er det altså en rekke avgrensingsproblemer og tilpasningsmuligheter.

Erfaringer fra reglene om leterefusjon i petroleumsskattelovens § 3 c, som kan gi utbetaling på inntil 78 %, viser at det oppstår en rekke grenseproblemer og tilpasninger. Det er for eksempel flere saker om hva som kan klassifiseres som letekostnader. Illustrerende er en nemndsavgjørelse som konkluderer med at kostnader til forstudier ved et universitet ikke kan klassifiseres som letekostnad. Avgrensninger er også diskutert i forarbeidene; det ble blant annet uttalt i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) s. 122: «Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensingsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.» Uttalelsen viser ganske tydelig at en rekke avgrensingsproblemer vil oppstå dersom kontantstrømskatt innføres på enkelte områder. Tilsvarende vil oppstå ved kontantstrømskatt på andre områder.

En annen problemstilling som diskuteres i forarbeidene til refusjonsordningen, er tilfeller hvor skattyter driver flere typer aktiviteter, altså virksomhet dels innenfor og dels utenfor området for kontantstrømskatt. For refusjonsordningen er ikke dette tillatt. Dette gir vridninger og ikke-optimal selskaps- eller virksomhetsstruktur. Tilsvarende vil gjelde om kontantstrømskatt innføres på flere områder.

Når kontantstrømskatt gir direkte utbetaling, er det risiko for både omgåelse og direkte unndragelse i ulike former. Det vil være et betydelig kontrollbehov – større enn for overskuddsbasert skatt. Kontantstrømskatt vil derfor være administrativt krevende og kostbart. Hvor kostbart er vanskelig å fastslå, men det er grunn til å tro at det er et betydelig antall årsverk dersom kontrollen skal være effektiv. Her er det også grunn til å understreke at refusjonsordningen innen petroleum gjelder ganske få skattytere. I tillegg er det et ganske særegent felt ved at en antar at investeringer og eventuelle funn har store ringvirkninger.

Særreglene om fradrag for FoU i skattelovens §§ 16-40 og 16-41 har visse likheter med kontantstrømskatt. Etter reglene om FoU gis det i tillegg til vanlig skattemessig fradrag ekstrafradrag for godkjente FoU-utgifter. Fradraget gis ikke som etter vanlige regler i inntekt,

men i skatt. Erfaringene med FoU-reglene er delte. Mye tyder på at reglene benyttes i ganske stor skala ved skatteplanlegging, og skal nå være et satsingsområde for skatteetatens kontroll.

Det er omdiskutert om kontantstrømskatt kan være i strid med EØS-avtalens regler om statsstøtte. Utbetaling av skatteverdi til selskap er en overføring av verdier fra stat til visse virksomheter, som i utgangspunktet er statsstøtte. Statsstøtte er imidlertid bare i strid med EØS-avtalen og EU-retten når denne diskriminerer visse avgrensede grupper, jf. ESAs uttalelse datert 20. mars 2019.⁴ Man sier gjerne at statsstøtte er lovlig så lenge denne ikke er selektiv. For bransjer og områder som er mer stedbundne, kan dette muligens stille seg annerledes. Det er også omdiskutert i hvilken grad EØS-avtalen gjelder for havbruk.

Innføring av kontantstrømskatt vil være praktisk krevende. Igangværende prosjekt og virksomheter kan ikke underlegges kontantstrømskatt uten videre. I så fall må alle driftsmidler verdsettes ved inntreden hvorpå skatteverdien av disse utbetales fra staten. Dette vil innebære en stor likviditetsbelastning og er neppe politisk eller praktisk realistisk. Et alternativ er at en ny kontantstrømskatt bare vil gjelde nye investeringer. Her må det trekkes en grense mellom gamle og nye investeringer. Det oppstår også spørsmål om hvordan oppgraderingskostnader på eksisterende driftsmidler skal behandles. Disse bør sannsynligvis ikke inkluderes i en eventuell kontantstrømskatt – det blir teknisk krevende. Enda verre er det med inntekter. Man må skille mellom inntekter som har sitt opphav i eldre investeringer, og inntekter som har sitt opphav i nye investeringer. Dette kan vise seg å være svært vanskelig. Krevende er det også om man skulle innføre regler om uttreden av en kontantstrømskatteordning. Dette er først og fremst aktuelt om det skulle vise seg at ordningen ikke har de tilsiktede virkningene og lovgiver ønsker å gå tilbake til vanlige regler om en overskuddsbasert skatt. Det riktige her vil være at alle driftsmidler i virksomheten verdsettes og at skattyter så tilbakebetaler en eventuell restverdi. Dette er bare aktuelt så lenge periodisert kontantstrømskatt overstiger tidligere skattemessige verdier. En slik løsning vil også åpenbart være krevende, dels fordi verdsettingen vil bli omfattende, vanskelig og utpreget resurskrevende, dels fordi tilbakebetaling av tidligere refundert investering kan være likviditetsmessig vanskelig. Konklusjonen er at dersom kontantstrømskatt først innføres, vil det være særdeles krevende å reversere ordningen.

Når kontantstrømskatt ikke er vanlig internasjonalt, vil det oppstå utfordringer ved drift av grenseoverskridende virksomhet og ved flytting av denne. Det vil også her oppstå sterke tilpasningsincentiv og vanskelige avgrensingsproblemer. Et komplekst spørsmål er også hvordan rett til skattlegging skal fordeles internasjonalt når skattepliktige har aktivitet og investeringer i flere land. Hovedløsningen ved kontantstrømskatt synes å være at skattlegging kun skjer i det landet omsetning skjer. Uansett variant blir fordelingen av kostnader og inntekter mellom land vanskelig. Se for eksempel Martin Will som viser hvordan mange land vil få negativt proveny med kontantstrømskatt.⁵

⁴ <http://www.eftasurv.int/da/DocumentDirectAction/outputDocument?docId=4827>

⁵ *The World Economy*, vol. 41, Issue 10: «Trade and economic of destination-based business cash-flow taxes».

Kontantstrømskatt er diskutert innført flere ganger, men ulike utvalg konkluderer normalt ganske klart med at skatteformen ikke bør innføres. Se for eksempel NOU 2000: 18 «Skattlegging av petroleumsvirksomhet» punkt 1.7.6. hvor utvalget kort avviser kontantstrømskatt. Se tilsvarende i NOU 2014: 13 «Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi» punkt 5.3.1. Her diskuteres også ulike varianter av kontantstrømskatt.

Internasjonal litteratur synes å være ganske delt. På den ene siden synes i grove trekk en teoretisk/modellbasert litteratur å være ganske positiv til skatteformen. På den andre side er den mer praktisk orienterte litteraturen ganske negativ til kontantstrømskatt. Se for eksempel Avi-Yonah og A. Clausing som konkluderer slik om et forslag til kontantstrømskatt i USA:⁶

«It is incompatible with our WTO obligations, it is incompatible with our tax treaties, and it will not eliminate the problems of income shifting and inversions it is designed to address. In addition, these proposals generate vexing technical problems that are not easily fixed as well as significant political problems. Finally, due to the tax rates that have been proposed, the plan is likely to generate large revenue losses and a less progressive tax system. We conclude by recommending better tax policy solutions to our current corporate tax problems.»

Kontantstrømskatt: konklusjon

Overskuddsbasert skatt er nesten enerådende som beregningsgrunnlag for skatt – både nasjonalt og internasjonalt – dette er det gode grunner til, først og fremst fordi kontantstrømskatt gir sterke tilpasnings- og omgåelsesincentiv. Kontantstrømskatt skaper store og uoversiktlige problem både ved innføring og eventuell avvikling. Sist, men ikke minst vil kontantstrømskatt være administrativt krevende. Selv om kontantstrømskatt er teoretisk mer nøytral enn overskuddsbasert skatt, er nok det motsatte tilfellet i praksis.

2.3. Subjektene

Særskatt i havbruk må gjelde alle organisasjonsformer. Dette er nødvendig for å sikre nøytralitet og innebærer at man ikke kan organisere seg bort fra grunnrenteskatt mv. Dermed vil denne gjelde både for privat og offentlig virksomhet, for alle selskapsformer, herunder aksjeselskap, ulike former selskap med deltakerfastsetting, stiftelser osv.

For kraftverk er ikke skattlegging av grunnrente avgrenset til hver enkelt selskap, men til hver enkelt kraftverk. Et skattesubjekt/selskap kan eie flere kraftverk. Dette virker kompliserende ettersom det er et ganske åpenbart behov for samordning både når flere kraftverk eies av

⁶ Avi-Yonah, Reuven S. & Clausing, Kimberly A., «Problems with Destination-Based Corporate Taxes and the Ryan Blueprint» (February 5, 2017). *University of Michigan Law & Econ Research Paper* No. 16-029.

samme selskap, men også i konsern. Fra og med 2007 er det for kraft gitt anledning til å samordne *negativ* grunnrente i konsern.

Tilsvarende problemstilling vil oppstå i havbruk. Erfaringene fra kraft tyder ganske klart på at det bør være skattlegging per selskap. Dette vil imidlertid skape utfordringer dersom et selskap er skattepliktig i flere kommuner en da må fordele proveny mellom kommuner. Dette må det utarbeides en fordelingsregel for.

Skattleggingen kompliseres av at ulike element i verdikjeden kan være på ulike hender. For kraftverk er det for eksempel særlig praktisk at dette leier fallrettigheter. Her vil deler av grunnrente gå til eier av fallrett ved at dette reflekteres i leien. Dersom beregningsgrunnlaget ikke tar hensyn til leie vil deler av grunnrenten flyttes til eier via leieinntekt. Tilsvarende problemstilling oppstår i havbruk. Eiendomsrett til ulike deler av verdikjeden kan splittes opp, gjerne i flere selskap og gjerne både med og uten interessefelleskap mellom selskapene. Særregler om skatt i havbruk må ta hensyn til at verdikjede kan deles opp.

Særskatt på selskap med deltakerfastsetting skaper ekstra utfordringer ettersom selskapet ikke er skattesubjekt. Her skattlegges deltakerne for sin andel av selskapets overskudd. Det vil altså sannsynligvis måtte bli en eller annen form for særskatt på eiernes hånd. Hvor praktisk det er med deltakerfastsetting i havbruk er uklart, men eventuelle regler må tilpasses også dette.

2.4. Beregningsgrunnlag for grunnrenteskatt

Kraftforetak anses for å være velegnet for grunnrenteskatt ettersom disse er stedbundne. Dette kan være en forskjell på produksjon av kraft og havbruk. Havbruk kan i motsetning til kraftproduksjon lettere flyttes.

En utfordring med grunnrenteskatt på kraft er sterkt svingende kraftpriser og dermed sterkt svingende proveny. Ytterpunkter her er inntektsåret 2001 hvor ordinær inntektsskatt fra kraftforetak var 8,096 mrd. mens tilsvarende inntekter for 2015 var 1.321 mrd.

Tilsvarende svingninger og tilsvarende utfordringer vil kunne forekomme i havbruk. Alternative modeller som glatter slike svingninger forekommer, men det er i strid med alminnelige prinsipp for skattlegging og vil gi likviditetsmessige utfordringer for virksomhetene og dermed ikke en ordening som uten videre kan anbefales.

Et grunnproblem ved alle former for særskatt, herunder grunnrenteskatt er å avgrense disse mot annen inntekt. Det er sjelden helt klare grenser mellom ulike virksomheter og inntektstyper. Grensdragningen kan ha stor betydning, og vil være praktisk krevende. Det er illustrerende at Skatteklagenemnda i en avgjørelse fra 2018 konkluderer med at aktivitet på visse båter er underlagt rederiskatt etter ordningen i skattelovens § 8-11 til 8-20. Dette gjelder også båter hvor transport, slakting og til dels bløgging gjennomføres på båten. Dermed kan deler av havbruksvirksomhet være underlagt rederiskatteordningen. Aktivitet som er underlagt rederiskatteordningen er som utgangspunkt skattefri. Dette innebærer at det blir null i skatt for deler av havbruk som faller innenfor rederiskatteordningen og høy skatt for de

delers som omfattes av en eventuelle ordning med skatt på grunnrente. Dette vil gi en ekstrautfordring man ikke har ved kraftskatt.

2.5. Nedre grense for grunnrenteskatt

I prinsippet bør all grunnrente skattlegges. Imidlertid er særregler om skatt på grunnrente administrativt krevende. Dette innebærer – noe avhengig av utformingen av eventuelle regler – at det kanskje bør settes en nedre grense for grunnrenteskatt mv. Se nærmere Rødseth-utvalget pkt. 13.2.3. og 7.5.5. hvor nedre grense begrunnes i administrative hensyn og hensynet til å begrense taksering. Tilsvarende kan gjelde for havbruk. Dette er avhengig av hvordan eventuelle regler for havbruk utformes, herunder hvor mange skattytere som omfattes. Se også tilsvarende drøftelse i Ot.prp. nr. 22 (1996-97) kap 3.

Et tilleggsargument for en grense er at en eventuell grunnrente er lavere eller fraværende for små anlegg. Dette er antatt å gjelde kraftverk og det er nærliggende å anta at det samme gjelder havbruk. Superprofitt kan være synkende desto mindre et anlegg er.

For kraftskatt er grensen satt etter påstemplet kapasitet og er for tiden 10 000 kilovoltampere (kVa). Grensen var tidligere 1 500 kVa før den ble hevet til 5 500 kVa og deretter til 10 000 kVa. Fastsettelsen av grensen har vist seg å være kontroversiell, det er grunn til å tro at det samme vil gjelde en tilsvarende grense for havbruk.

Man kunne se for seg at man for havbruk fastsatte grensen etter samme prinsipp som ved kraftskatt. I prinsippet kunne man beregnet produksjonskapasitet på et anlegg. Dersom anlegg hadde en produksjonskapasitet som var lavere enn en nærmere fastsatt grense kunne disse være unntatt grunnrenteskatt. Tungtveiende praktiske innvendinger taler mot et slikt alternativ. Det vil være vanskelig å beregne kapasitet, og denne vil jevnlig endres. I tillegg vil det oppstå ganske sterke incentiv til å utforme anlegg slik at man kommer under grensen. Det vil altså skapes incentiv til å utforme anlegg på en måte som ikke er samfunnsøkonomisk optimal.

Nedre grense kan baseres på omsetning eller overskudd. Heller ikke disse er spesielt godt egnet, man kan tilpasse seg begge. Andre alternativer er egenkapital, gjerne sysselsatt kapital. Heller ikke dette er særlig godt egnet ettersom det vil gi vanskelige måleproblem og tilpasningsmuligheter. Gjerne ved at kapitalen deles mellom flere selskap. Også andre måter å fastsette nedre grense på kan tenkes.

Felles for ulike metoder å fastsette nedre grense er betydelig risiko for tilpasninger og administrative kostnader. Å fastsette en nedre grense for havbruk er betydelig mer krevende enn for kraftverk hvor man bruker påstemplet effekt.

Ikke bare må det tas stilling til størrelsen på nedre grense. Det må også tas stilling til beregningssubjekt. Dette skaper et grunnleggende problem: Er beregningsenheten for omfattende vil effektiv nedre grense bli for høy. Er beregningsenhet for snever blir det en for høy terskel. For kraft har dette skapt problem og reglene er her endret. Etter gjeldene rett er beregningsenhet hver enkelt kraftverk. Ikke selskap eller konsern. Reglene åpner imidlertid

for samordning av negativ grunnrenteskatt fra et kraftverk med et annet kraftverk eid av samme selskap. Heller ikke her finnes en problemfri løsning for havbruk. Utgangspunktet bør nok likevel være at nedre grense beregnes pr. selskap. Da unngår man noen samordningsproblem og man slipper å avgrense hva som er ett og flere anlegg. Ulempen med denne løsningen er at den gir incentiv til å dele opp selskap og anlegg.

Erfaringene fra kraftbransjen viser at selv om det er fastsatt en nedre grense er det problem med tilpasninger. Erfaringer fra kraftbransjen viser at nedre grense gir incentiv som medfører at prosjekter ikke blir optimale. Det vil for eksempel kunne etableres kraftverk med effekt rett under 10 kVa for å unngå grunnrenteskatt. Det samfunnsøkonomisk optimale er likevel ofte å bygge kraftverk med høyere effekt. Dette innebærer at samfunnet går glipp av ressurser/kraft som følge av uheldige skattemessige incentiver.

Tilpasninger for kraftverk skjer på flere måter. Tilpasninger er både omtalt i media og skal være observert av NVE. Stort sett alle bygginger av mindre kraftverk de senere år er under 10 kVa. Observasjonene harmonerer godt med modeller som viser at det i intervallet mellom 10 og 15-20 kVa ikke vil lønne seg å foreta utbygginger pga. skattebelastningen. Incentiver til oppdeling i flere kraftverk vil imidlertid strekke seg lenger enn 20 kVa. Flere kraftverk oppgir for eksempel at de plomberer generatorer slik at maksimal effekt blir lavere enn 10 kVa (nedskalering). Tilsvarende tilpasninger forekommer ved nybygging eller rehabilitering. Tilsvarende er det eksempler på at man unnlater å bygge ut kapasitet for å ikke komme over 10 kVa-grensen. Erfaringer skal også vise at man istedenfor å bygget ett kraftverk hvilket ville være det mest effektive heller bygger to eller flere. Selv om dette er lønnsomt for selskapene er det samfunnsøkonomisk ulønnsomt. Selskapene produserer mindre kraft per investerte krone. Like eller lignende tilpasningsincentiv og tilpasningsmuligheter må man anta at vil oppstå også for havbruk. Typisk ved at en produksjonsavgift får effekt over et gitt nivå.

Fastsettelsen av nedre grense kan gjøres på flere måter. Ved kraftskatt er denne altså satt til et bestemt punkt basert på påstemplet effekt. Dette har som vist ovenfor gitt betydelige tilpasningsproblem. Alternativt kan grensen fastsettes gradert slik at tilpasningseffektene ikke blir like sterke knyttet til et bestemt punkt. En slik glidende grense er imidlertid ikke uproblematisk ettersom det også her er tilpasningsincentiv som riktignok er mer glidende. En slik glidende grense vil også bidra til komplikasjoner og tekniske utfordringer. Et tredje alternativ er å fjerne grensen, men heller ikke dette er uten videre en god løsning ettersom det vil gi uforholdsmessig store administrative kostnader for små havbruksaktører.

Som drøftelsen ovenfor viser er det imidlertid vanskelig å fastsette nedre grense for grunnrente på en god måte, uavhengig av hvordan denne settes vil det oppstå komplikasjoner. Dels som følge av tilpasningsmuligheter, uheldige incentiver som lett gir ikke optimal struktur og dels som følge av behov for samordning i konsern.

2.6. Friinntekt

Et spørsmål er om man før beregning av en eventuell grunnrenteskatt bør gi fradrag for en såkalt friinntekt. Både etter petroleumsskatteloven og etter reglene om skattlegging av

kraftverk gis det et slikt fradrag. For kraftverk gis det et slikt fradrag etter skattelovens § 18-3 tredje ledd bokstav b., beregningsgrunnlag for friinntekt settes lik gjennomsnittet av skattemessige verdier i inntektsåret. Dette multipliseres for kraft med en normrente fastsatt av departementet i forskrift.

Størrelsen på friinntekten for både kraft og petroleum er kontroversiell. Etter gjeldende rett bygger rentesatsen på statsveksler med 12 måneders løpetid for kraft. Enkelte argumenterer for at rentesatsen bør bygge på statsveksler med lenger løpetid. Det kan synes som om mye av denne uenigheten i realiteten bunner i uenighet og friinntektens begrunnelse.

Den rettslige begrunnelse bak friinntekten er at denne skal kompensere for ulempen ved at fradrag på kostnader gis i fremtiden (ulempen ved avskrivninger). Det er verd å merke seg at systemet ellers i skatteretten (med unntak for aksjonærmodellen og petroleumsskatt) er at det ikke gis kompensasjon for ulempe ved at fradrag gis i fremtiden. Dette kan gi betydelige ulemper ettersom investeringer i f.eks. fast eiendom i mange tilfeller avskrives med 2 % eller ikke avskrives i det hele tatt (for eksempel tomteinvesteringer). Det er noe uklart hvorfor det skal gis fradrag for friinntekt for kraftforetak, men ikke ellers i skatteretten. Forskjellen fremstår som inkonsekvent.

Det bærende prinsipp for fastsettelse av beregningsgrunnlag må være symmetri. I den grad avkastning på et objekt skattlegges med grunnrenteskatt må kostpris på objektet inngå.

Beregning av friinntekt er en kompliserende faktor. Fra et rettslig perspektiv taler derfor mye for at friinntekten bør fjernes. Dette vil innebære en skatteskjerpelse, men den kan sjablongmessig kompenseres ved en tilsvarende reduksjon i skattesatsen for grunnrente. Et slikt system vil være enklere, mindre administrativt krevende og uten nevneverdig provenymessig betydning.

3. Skatt på alminnelig inntekt i havbruk

3.1. Innledning

De vanlige reglene om alminnelig inntekt gjelder for havbruk og skal i utgangspunktet ikke vurderes ved eventuell innføring av skatt i havbruk. Grunnrenteskatt eller produksjonsavgift vil likevel henge nøye sammen med de vanlige reglene – altså skatt på alminnelig inntekt. Dermed kan det være grunn til å også se på om deler av disse reglene bør revideres i sammenheng med eventuell annen revidering/innføring av nye regler. Lovgiver står fritt til å gjøre dette hvilket altså også kan være naturlig. I dette kapitlet diskuteres derfor enkelte av reglene som gjelder for skatt på alminnelig inntekt – altså gjeldene rett – særlig med fokus på om også deler av dette bør revideres.

Reglene om skatt på alminnelig inntekt kan også ha stor betydning ettersom en eventuell særskatt innen havbruk kan bygge på dette som beregningsgrunnlag. En ordning hvor en bruker alminnelig inntekt fratrukket friinntekt som så skattlegges særskilt er et nærliggende alternativ.

3.2. Avskrivninger

De vanlige reglene om avskrivninger gjelder for havbruk. Et grunnleggende prinsipp er at avskrivninger bør reflektere eiendelers levetid. På kraftskatt er det for mange driftsmidler avskrivningstid på 67 år som er uvanlig lenge. Dette har sammenheng med at dammer, tunneler ol. har lang levetid. Tilsvarende lang levetid har man ikke for driftsmidler i havbruk – her er avskrivningsperioden vesentlig kortere. Ved revideringen av reglene om havbruk kan det være naturlig å også vurdere om de alminnelige avskrivningsreglene bør justeres. Det faller utenfor rammene av denne fremstillingen, men man bør vurdere å kartlegge levetiden på anlegg i havbruk empirisk. Dersom denne ikke samsvarer med empirisk levetid bør avskrivningsreglene justeres. Mens avskrivningene på kraft er lineære brukes saldoavskrivninger i havbruk. Saldoavskrivninger vil normalt bedre reflekter faktisk verdifall. Lineære avskrivninger er uvanlig og det er vanskelig å se at det er gode grunner til at man skulle gå over til lineære avskrivninger for havbruk.

For helhetens skyld nevnes også at avskrivningsreglene unntaksvis brukes for å stimulere enkelte bransjer. Her er det særlig aktuelt å peke på vindkraft som har en avskrivningsperiode på fem år, jf sktl. § 14-51. Levetiden på vindkraft er vesentlig lenger. Det antas imidlertid å være aktuelt med slike stimulerende tiltak innen havbruk. Særreglene for vindkraft er også planlagt avviklet.

Havbruksvirksomhet særpreges av at disse gjerne eier immaterielle eiendeler som kan ha høye verdier. Hvordan disse klassifiseres kan ha svært stor betydning for størrelsen på avskrivningene, eller om det i det hele tatt blir avskrivninger. Er for eksempel en virksomhet kjøpt er det typisk uklart i hvilken grad man har betalt for konsesjoner eller goodwill. Har man kjøpt goodwill vil denne avskrives med 20 % per år, mens konsesjoner som hovedregel ikke avskrives. Klassifiseringen som altså har stor betydning for avskrivninger vil kunne ha tilsvarende stor betydning for en eventuell særskatt. Et kjent eksempel på problemstillingen er saken fra Rt 2005 side 1461 (Firda Sjøfarmer) hvor Høyesterett måtte ta stilling til i hvilken grad vederlag ved oppkjøp innen havbruk var betaling for konsesjoner (ikke avskrivning) eller vederlag for goodwill (20 % avskrivning). Dommen viser at det må foretas en konkret og ganske vanskelig vurdering. Klassifiseringen kan få større betydning ved innføring av særskatt innen havbruk.

3.3. Tilknytningsvurderinger

Det har vist seg å ofte komme på spissen om det er tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og virksomhet innen havbruksnæringen. Ikke mindre enn to dommer fra Høyesterett behandler problemstillingen Rt 2015 1068 (Kverva) og HR-2018-00580-A (Salmar). Begge sakene er fra Frøya og i begge tilfellene er spørsmålet om relativt generell bidrag til lokalsamfunnet hadde tilstrekkelig tilknytning til økonomisk aktivitet. Sakene viser at det oppstår vanskelige grensetilfeller, betydningen av også denne problemstillingen vil kunne øke ved innføring av særskatt.

3.4. Gevinstbeskatning

I kraftsektoren har man særregler i skattelovens § 9-3 syvende ledd om at kraftanlegg kan selges skattefritt om dette skjer samlet sammen med fallrettigheter. Tilsvarende regler har man ikke for andre bransjer og det er vanskelig å se hvorfor man skal ha en slik særregel som bare gjelder en bransje. Utgangspunktet må være næringsnøytralitet: Med mindre det kan påvises en konkret og god begrunnelse bør alle bransjer likebehandles. Dette gjelder også havbruk og det er neppe spesielle forhold her som kan begrunne en slik særregel.

I dette bildet må det også påpekes at det i stor grad er anledning til å omorganisere og selge virksomhet skattefritt etter andre regler i gjeldene skatterett. Her nevnes særlig at aksjer eid av selskap som hovedregel kan selges skattefritt etter fritaksmetoden og at fusjoner og fisjoner kan gjennomføres skattefritt.

3.5. Grensen mellom vedlikehold og påkostning

Grensen mellom vedlikehold og påkostning har stor skattemessig betydning ettersom vedlikeholdskostnader gir direkte fradrag. Påkostninger aktiveres og fradrag gis via avskrivninger. Grensen får større betydning på områder med særskatt ettersom skattebelastningen her er høyere. Grensen har vært særlig problematisk innen kraftskatt. Det har for eksempel vært omdiskutert og behandlet i flere nemndsavgjørelser om kostnader til oppgradering av dammer etter den såkalte dam-forskriften skal klassifiseres som påkostning eller vedlikehold. Spørsmål om grensen mellom påkostning eller vedlikehold vil oppstå innen havbruk og betydningen av spørsmålet må antas å bli større ved innføring av særskatt. Her må det imidlertid påpekes at det primært er lange avskrivningsperioder som medfører at klassifisering har så stor betydning. Mens det for kraftskatt kan dreie seg om avskrivningsperioder på inntil 67 år vil disse være vesentlig kortere innen havbruk. Grensen mellom påkostning og vedlikehold vil derfor sannsynligvis skape mindre problem ved innføring av eventuell særskatt innen havbruk enn det den gjør for kraft i dag.

3.6. Asymmetriske renter og hybridkapital

For kraftforetak har det vært en ganske betydelig tilpasningsmulighet ved at disse gjeldsfinansieres. Bakgrunnen for dette er at reglene om rentefradrag gir asymmetriske effekter ved offentlig eierskap. Kraftforetakene får fradrag for sine renteutgifter, mens mottaker er skattefri dersom denne er det offentlige. I realiteten fungerer langt på vei slike renteutbetalinger realøkonomisk som utbytteutbetaling med fradrag. Se saken fra Rt 2007 s 360 (Lyse) for et eksempel på en slik tilpasning. Ettersom havbruk ikke på samme måte er underlagt offentlig eierskap vil neppe samme tilpasningsmulighet og problemstilling oppstå her. I tillegg vil skattelovens § 6-41 bidra til å hindre denne type asymmetriske effekter.

Kraftforetakene er ofte finansiert ved hybridkapital som selskapene selv ønsker klassifisert som gjeld ettersom det gir rentefradrag. Det har derfor oppstått en rekke saker hvor det er

omtvistet hvordan hybridkapital skal klassifiseres. Senest i Høyesterettsdommen fra HR-2017-350-A (Rauma Energi).

4. Administrative kostnader

Skatteetatens elektroniske system for fastsetting av skatt er generelt utformet og ikke tilpasset reglene om grunnrenteskatt mv. for kraft. Tilsvarende må antas å gjelde eventuell særskatt på havbruk, det er liten grunn til å tro at skatteetatens elektroniske system vil tilpasses havbruk så lenge dette ikke er gjort for kraftskattereglene som har eksistert lenge. Grunnen til dette ser ut til å være at egne system ikke prioriteres fordi ulike former for særskatt gjelder et relativt lite antall skattepliktige. At skatteetatens elektroniske system ikke tilpasses skaper praktiske utfordringer og merkostnader for både skattepliktige og skattemyndigheter. Rapporteringen må i betydelig grad skje manuelt og er derfor resurskrevende. Det er illustrerende at enkelte kraftverks skattemeldinger med vedlegg kan være så omfattende som 1500-1600 sider og at disse må sendes i fysisk/papir-format. De administrative/samfunnsøkonomiske kostnadene er således ikke ubetydelige.

Det må også tilføyes at det er særlig komplisert å håndtere personlige eiere i kraftsektoren. Her vil rapporteringen være utpreget manuell og resurskrevende. Disse rapporteringsproblemene og de tekniske utfordringene her har vært kjent i lang tid, men det har så langt ikke vist seg mulig å løse disse. Tilsvarende vil gjelde personlige eiere ved eventuell særskatt i havbruk.

For kraftskatt er det utarbeidet egne skjema (RF-1153, RF 1152 og RF 1161) for beregning av grunnrenteskatt, naturressursskatt og formuesverdi mv. Detaljeringsnivåer er langt høyere for kraftskatt, men også for petroleumsskatt enn for andre områder. Dette har sammenheng med en rekke særregler som følge av de ulike særskattene. Også det at skatt beregnes på kraftverksnivå, ikke selskapsnivå virker kompliserende. Dette innebærer at det må utarbeides flere skatteberegninger per selskap. De administrative kostnadene for kraftbransjen begrenses ved at særskatten bare gjelder kraftverk over 10 kVa-grensen.

Områder med grunnrenteskatt er høyskatteområder, dermed er det ekstra kontrollbehov. Tilsvarende legges til grunn av lovgiver, se for eksempel Ot. Prp. 1 LS (2017-2018) s 283. Ettersom skattefastsettingen for kraftverk er så kompleks er disse underlagt sentral fastsetting av skatt, se også Ot prp. nr. 1 (2003-2004) pkt. 10.6. For kraftskatt er det anslått at skatteetaten trenger 7-8 ekstra årsverk. På petroleumsskattekontoret er det om lag 50 ansatte (selv om dette ikke lenger formelt er et eget kontor). For 2017 var det totalt 72 petroleumsselskap av disse var 22 i skatteposisjon. Ovennevnte er personer som i utgangspunktet er dedikert til å arbeide med særskatt. I tillegg vil en rekke personer i etaten arbeide med reglene fordi særskatteregimene ikke lever i et vakuum, ulike felt henger sammen. De ulike særskatteregimene kan for eksempel få betydning for merverdiavgift, alminnelig skatterett osv.

Det finnes etter det vi kjenner til ingen undersøkelse eller beregning som viser særskatteregimenes kostnad for bedriftene. At disse er vesentlig er imidlertid neppe særlig

tvilsomt. Det er skattyterne som må utarbeide grunnlaget for, underlagene for og selve skattemeldingen med vedlegg. Skattemyndighetene har først og fremst en kontrollfunksjon. De samfunnsøkonomiske kostnadene som følge av særskattereglene må derfor være langt høyere enn antallet årsverk brukt i skatteetaten.

Kompleksiteten ved beregningen av særskatter for kraftverk har resultert i et relativt høyt antall rettstvister. Tilsvarende risiko er det ved særskatt i havbruk om dette gjøres for komplekst. Der verserer til enhver tid en rekke klagesaker og rettstvister. I underkant av 50 saker hvor kraftverk er part er behandlet av Høyesterett. Kun et fåtall av sakene som ankes slipper inn til behandling i Høyesterett slik at antallet saker her er påfallende høyt. Det høye antallet saker fra Høyesterett er en ganske tydelig pekepinn på omfanget av saker i underinstanser. Hvor mange klagesaker eller dommer i underinstanser reglene har resultert i er imidlertid umulig å fastslå ettersom bare deler av disse publiseres. Publikasjoner fra Sentralskattekontoret for storbedrifter tyder imidlertid på at det dreier seg om et ganske omfattende antall.

5 Alternativer eller tillegg til grunnrenteskatt mv.

5.1 Eiendomsskatt

Det er etter gjeldene rett adgang til å ilegge anlegg eiendomsskatt. Eiendomsskatten er en kommunal skatt og vedtas av kommunestyret etter lov om eiendomsskatt fra 1975. Skattesatsen for eiendomsskatt skal settes mellom 2 og 7 promille av fastsatt verdi, jf eiendomsskattelovens § 11.

Skattlegging av havbruk er lagt på vei spesialregulert i lovens § 4 annet ledd:

«Flytande anlegg i sjø for oppdrett av fisk, skjell, skalldyr og andre marine artar vert jamnstelt med næringseigedom og anlegg nemnde i andre leden fjerde punktum, når anlegget har vore stasjonert i kommunen i over 6 månader i året før skatteåret. Eigedomsskatt vert då skriven ut sjølv om anlegget ikkje var stasjonert i kommunen 1. januar i skatteåret. Verdsetjinga av anlegget skjer jamvel etter tilhøva denne datoen. Til slikt anlegg vert rekna dei fysiske installasjonane som merder, flytemodul, fôringsmaskin, fôringslager, opphaldsrom og sanitæranlegg og liknande, samt anker, lodd og liknande til forankring.»

Tidligere hadde både forankring og avstand til land betydning for eiendomsskatt i havbruk. Dette skapte en rekke problemstillinger. Dette er bakgrunnen for at reglene om eiendomsskatt for havbruk ble endret i 2009 slik at disse faktorene ikke lenger har betydning. Reglene innebærer nå som hovedregel likebehandling mellom havbruk og annen næringsvirksomhet. Vilkåret om at anlegget må være stasjonert i minst seks måneder har til hensikt å sikre at dette ikke skattlegges i færre kommuner samtidig, men kan unntaksvis

medføre at det ikke blir eiendomsskatt i noen kommuner. Om dette er praktisk er imidlertid noe uklart.

Anlegg på både land og sjø verdsettes da etter reglene for næringseiendom. Ettersom det dreier seg om en kommunal skatt kan eiendomsskatt bidra til å gjøre havbruk mer attraktivt for kommunene.

Det er selve anlegget som inngår i eiendomsskattegrunnlag. Verdien av løsøre, konsesjoner, goodwill båter osv. inngår ikke. Dette innebærer at store deler av verdiene i havbruk – ofte de største – ikke inngår i eiendomsskattegrunnlaget.

For havbruk vil man etter gjeldende rett som hovedregel verdsette anlegg til substansverdi. Denne omfatter altså ikke verdier som goodwill, konsesjoner osv. og er normalt langt lavere enn virkelig verdi. Eiendomsskattegrunnlaget skal tilsvare objektiv omsetningsverdi, jf eiendomsskattelovens § 8 A-2 og begrenses til fast eiendom jf § 4. For kraftskatt bygger man på en annen løsning. Her bygger man på en lønnsomhetsberegning, jf eiendomsskattelovens § 8A, sktl § 4. Man bygger i grove trekk på gjennomsnittlige salgsinntekter som korrigeres for driftskostnader, grunnrenteskatt og så oppjusteres med en kapitaliseringsrente. Diskonteringsrenten som brukes for å beregne nåverdi av fremtidig kontantstrøm er stadig omdiskutert og kontroversiell. Renten har til hensikt å kompensere for risikofri alternativavkastning. Renten er nå fastsatt til 4,5 % i forskrift. En riktig beregning av verdi vil også ta hensyn til nåverdi av fremtidig utskiftingskostnad (som trekkes fra etter beregning av nåverdi av fremtidig kontantstrøm). Denne beregningen er komplisert og for kraftverk kontroversiell. Både beregning av levetid og utskiftingskostnad er omdiskutert. Erfaringer fra kraftsektoren viser at verdsettelse basert på lønnsomhetsberegninger medfører at kommuners inntekter kan variere betydelig dersom kraftprisene svinger. For å begrense dette er det satt et intervall, går nåverdien av kontantstrøm utenfor dette settes verdien basert på kraftpriser og produksjon. Erfaringene fra kraftsektoren viser også at regelverket er resurskrevende, det er behov for spesialkompetanse og det oppstår uklarheter som gjerne gir tvister. I tillegg er det oppstått spørsmål om hva som er ett, og hva som er to kraftverk både ved oppgradering, men også i andre sammenhenger.

Verdien som brukes for å beregne eiendomsskattegrunnlag for kraftverk ligger mye nærmere virkelig verdi enn modellen som brukes etter dagens regler for havbruk. Erfaringene fra kraft viser imidlertid at reglene gir utfordringer. Både verdsetting og avgrensninger av formuesobjektet har gitt opphav til en rekke tvister. I tillegg er reglene endret flere ganger. Kraftverk som ikke omfattes av reglene om grunnrenteskatt, altså de som har en lavere effekt enn 10 000 kVa er ikke omfattet. Her fastsettes eiendomsskattegrunnlaget til substansverdi. Tilsvarende verdi brukes som grunnlag ved beregning av formueskatt. De ulike reglene om eiendomsskatt for stor og små kraftverk bidrar til å forsterke vridninger og forskjeller som de øvrige reglene – særlig reglene om grunnrente gir.

Erfaringene fra kraftanlegg viser også at det oppstår problemstillinger med hensyn til kommunenes innsyns og klagerett på verdsettingen. Det er flere ganger vurdert om kommuner skal ha klagerett på verdsetting, men dette er avvist av Stortinget. Temaet er imidlertid fortsatt diskutert.

Eventuell endring av reglene for eiendomsskatt for havbruk vil på samme måte som for kraft måtte resultere i en detaljert rapporteringsplikt for skattyter. Etter Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 18-5-12 skal også opplysninger om fremtidige utskiftningskostnader rapporteres. Rapporteringen skaper problem fordi skatteetatens system ikke er dimensjonert for denne type spesialopplysninger. Det oppstår da merkostnader for skatteetaten, men først og fremst for selskapene. Selv om skattyter etter skatteforvaltningsforskriftens § 8-1-2(2) er pålagt å levere elektronisk er altså ikke systemene tilpasset dette. Erfaringer viser at regler som fraviker systemet ellers gir tekniske utfordringer og etter gjeldene rett ikke fungerer tilfredsstillende.

Fra og med eiendomsskatteåret 2019 skal produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner som hovedregel tas ut av eiendomsskattegrunnlaget, jf Ot. prp. 1, LS (2017-2018 pkt. 7.1.). Dette innebærer at det vil kunne bli en klar lemping i eiendomsskattegrunnlaget for havbruk. Det kan da fremstå som ganske inkonsekvent å innta dette i eiendomsskattegrunnlaget via en lønnsomhetsbasert beregning. På den andre side vil regelendringen svekke kommunenes skattegrunnlag.

Hovedinnvendingen mot eiendomsskatt er den samme som ved formuesskatt. Det oppstår en likviditetsbelastning uavhengig av kontantstrøm og overskudd ved anlegget. Eiendomsskatt kan derfor i mange tilfeller være i strid med et av de mest grunnleggende skatterettslige prinsipp, nemlig skatteevneprinsippet. I tillegg krever eiendomsskatt administrative ressurser og kan skape en del usikkerhet. Mot disse hensyn står hensynet til kommunal proveny. Eiendomsskatt er altså egentlig ikke noe spesielt for havbruk og en revidering av disse reglene bør som utgangspunkt følge en eventuell revidering av reglene om eiendomsskatt mer generelt. Skattarten hører likevel med i bildet som viser totalbelastningen i bransjen.

5.2 Konesjonsavgift og konesjonskraft

Konesjonsavgift

For kraftverk har man konesjonsavgifter som er en årlig avgift til stat og kommune. Disse betales for konesjoner gitt etter vassdragsreguleringsloven § 14 eller vannfallsrettighetsloven § 8. Tanken bak avgiftene er at disse skal kompensere for skade og ulempe som følge av naturinngrep. Tilsvarende kompensasjon kan det være nærliggende å gi i havbruk. Tanken bak disse avgiftene er imidlertid også at særlig kommunene skal ha en andel av verdiskapningen.

Konesjonsavgiften betales imidlertid uavhengig av om kraftverket har overskudd eller ikke. Det innebærer at selv om kraftverket er av en eller annen grunn ikke er i drift, f. eks. grunnet havari må det likevel betales avgift. Fordelen med dette er at avgiften uansett mottas av kommunene, og at det er enkelt å beregne denne. Ulempen er naturligvis at den kan ramme uforholdsmessig hardt og gi en likviditetsbelastning for kraftverket. Tilsvarende vil gjelde innen havbruk.

Avgifter fordeles mellom kommuner etter NVEs retningslinjer, noe som ofte skaper uenighet. Avgifter må fordeles mellom magasineringskommune, overføringskommune og elvekommune. Tilsvarende fordelingsproblem oppstår neppe innen havbruk.

En tilsvarende avgift kan vurderes innført for havbruk. Denne må i så fall utformes slik at beregningsgrunnlaget fastsettes sjablongmessig, men kan gjerne ta hensyn til naturinngrep og miljøpåvirkning. Kvantifisering av sistnevnte er vanskelig og må utformes sjablongmessig.

Konsesjonskraft

Konsesjonskraft leveres fra kraftverk til kommuner med inntil 10 % av kraftgrunnlaget. Konsesjonskraft er historisk begrunnet og beregnes etter lovverk fra 1917. Den historiske begrunnelsen var å sikre kommune og innbyggere kraft. På tross av at denne begrunnelsen ikke lenger kan brukes eksisterer fortsatt ordningen. Konsesjonskraft reguleres av vannfallsrettighetsloven og vassdragsreguleringsloven. Kraften leveres til en forhåndsavtalt pris som ofte gir en fordel til kommunene.

Fastsettelsen av prisgrunnlaget er resurskrevende og baseres på to prisregimer. I grove trekk vil differansen mellom selvkost og markedsverdi utgjøre kommunenes inntekter. Dagens system er uoversiktlig, komplisert og tidkrevende å forvalte.

En tilsvarende ordning anbefales ikke innenfor havbruk. Grunnen til at ordningen ikke er opphevet for kraftverk synes å være historiske årsaker samt at det er politisk vanskelig å oppheve denne.

5.3 Naturressursskatt

Naturressursskatt er en bruttoavgift på produksjon av kraft for kraftverk etter skattelovens § 18-2. Naturressursskatten er pr. i dag 1,3 øre pr. kWh (1,1 til kommune og 0,2 til fylkeskommune). For å hindre for store svingninger i skattleggingen – både av hensyn til kommune og skattepliktige – beregnes naturressursskatt av de siste 7 års gjennomsnittlige produksjon. En eventuell produksjonsavgift for havbruk kan baseres på gjennomsnittlig omsetning i en gitt periode, det vil på samme måte som i havbruk bidra til å jevne ut skattebelastningen.

Kraftforetakene kan trekke naturressursskatten fra grunnlaget for beregning av grunnrente og er dermed i betydelig grad en overføring fra stat til kommune. Dette innebærer også at naturressursskatten ikke er en økonomisk belastning for kraftforetaket. Dersom det innføres en tilsvarende skatt for havbruk uten at et innføres grunnrenteskatt vil skattetyperen være en direkte økonomisk belastning (i motsetning for kraftskatt).

5.4 Formuesskatt

Formuesskatt betales ikke av selskap, men av fysiske personer. Verdien på selskapsandeler inngår i grunnlaget for beregning av fysiske aksjonærs formuesskatt og belastningen kan da i noen grad veltes over på selskapet ettersom investorers avkastningskrav økes. Dette vil også gjelde ved indirekte eierskap via holdingsselskap mv. Kraftverk eies i stor grad av det offentlige som ikke betaler formuesskatt og det er dermed begrenset hvor stor belastningen av

formuesskatt blir. Offentlig eierskap er ikke like fremtredende for havbruk og belastningen kan derfor bli større her. Dette avdempes i den grad det dreier seg om eiere som er skattemessig hjemmehørende i utlandet fordi disse ikke betaler norsk formuesskatt.

Ettersom bare fysiske personer som er skattemessig hjemmehørende i Norge skattlegges med formuesskatt favoriserer reglene også utenlandske eiere.

Spørsmål omkring konsesjoner og formuesskatt er omdiskutert i næringen. I havbruk er ofte verdien av konsesjoner betydelig og det vil ha stor betydning om disse inngår i grunnlaget for formuesskatt. Utgangspunktet er at alle verdier, herunder immaterielle verdier inklusive konsesjoner inngår i grunnlaget for beregning av formuesskatt. Etter skattelovens § 4-2, første ledd b) er det imidlertid gjort unntak for «tidsbegrensede bruksretter». Denne bestemmelsen er forstått slik at tidsbegrensede konsesjoner omfattes av unntakene og derfor ikke inngår i grunnlaget for beregning av formuesskatt. Konsesjoner som ikke er tidsbegrenset inngår derimot i grunnlaget for beregning av formuesskatt. Dette innebærer at skillet mellom tidsbegrenset og ikke-tidsbegrenset konsesjon har stor betydning for formuesskatt. Løsningen følger av skattelovens system og er også lagt til grunn i Skatte-ABC:

«Akvakulturtillatelse er normalt å anse som en ikke-tidsbegrenset rettighet som regnes med til den skattepliktige formuen dersom den er ervervet etter 1997. Formuesverdien settes til omsetningsverdien.»

Se også tilsvarende løsning i dommen fra Utv. 2010 s. 1645 TRD hvor det er lagt til grunn at en tidsbegrenset strukturvote (for havfiske) var skattefri, fordi det dreide seg om tidsbegrenset bruksrett.

6 Konklusjoner

Innføring av særskatt i havbruk må ses i sammenheng med andre skatteformer som er beskrevet ovenfor. I utgangspunktet gjelder de alminnelige reglene, men med enkelte særlige utfordring. Eventuell endringer av skattereglene for havbruk bør i et rettslig perspektiv gjøres i form av overskuddsbasert skatt – ikke kontantstrømskatt som gir sterke tilpasnings- og omgåelsesincentiv. Kontantstrømskatt skaper store og uoversiktlige problem både ved innføring og eventuell avvikling. Sist, men ikke minst vil kontantstrømskatt være administrativt krevende. Selv om kontantstrømskatt er teoretisk mer nøytral enn overskuddsbasert skatt, kan nok det motsatte være tilfellet i praksis.

Uavhengig av hvilken form for særskatt som innføres bør det vurderes en nedre grense, særlig for en eventuell grunnrenteskatt. Dette er imidlertid krevende. Dels som følge av tilpasningsmuligheter, uheldige incentiv som lett gir ikke optimal struktur og dels som følge av behov for samordning i konsern.

Det kan vurderes innført en form for eiendomsskatt som minner om den man har for kraftverk – altså basert på en eller annen form for kontantstrømskatt. Hovedinnvendingen mot eiendomsskatt er imidlertid den samme som ved formuesskatt. Det oppstår en likviditetsbelastning uavhengig av kontantstrøm og overskudd ved anlegget. I tillegg krever

eiendomsskatt administrative ressurser og kan skape en del usikkerhet. Eiendomsskatt basert på kontantstrøm synes ikke spesielt for havbruk og en revidering av disse reglene bør som utgangspunkt følge en eventuell revidering av reglene om eiendomsskatt mer generelt.

En form for konsesjonsavgift eller naturressursskatt lignende de som brukes for kraftskatt kan vurderes innført for havbruk. Denne bør i så fall utformes slik at beregningsgrunnlaget fastsettes sjablongmessig, men kan gjerne ta hensyn til naturinngrep og miljøpåvirkning. Kvantifisering av sistnevnte er vanskelig og bør utformes sjablongmessig.

En av hovedgrunnene til at reglene om kraftskatt skal revideres er uheldige incentiver og administrative kostnader. Når erfaringene herfra viser at det er vanskelig å løse problemene og at det stadig er endringer i reglene bør man være yters varsom med å innføre tilsvarende regler i havbruk. Erfaringene fra kraft kan taler mot å innføre et komplisert og administrativt krevende system som i kraftsektoren. Sett fra et mer teknisk rettslig perspektiv bør det heller innføres en mer sjablongbasert avgift. En slik avgift bør være enklest mulig, og bør sannsynligvis til en viss grad baseres på brutto-omsetning. En mer treffsikker avgift som i større grad baseres på nettoomsetning vil i større grad gi tilpasningsincentiv og være mer administrativt krevende. En mer bruttobasert avgift vil også kreve lite av skatteetatens elektroniske system og kan enkelt kobles mot skattemelding.